

## Jurisprudencia

**San Martín, 12 de junio de 2019**

**Fuente: página web C.I.J.**

Procedimiento tributario. Facturación y registración. Emisión de comprobantes. [Res. Grales. A.F.I.P. 3.561/13](#) y [3.749/15 –art. 3–](#). Incumplimiento. El ente fiscal estimó que la emisión de un comprobante electrónico no relevaba al contribuyente de la obligación de utilizar Controlador Fiscal. Bien jurídico tutelado. Se revoca la sanción de clausura. Debe aplicarse el principio de retroactividad de la ley penal más benigna. El método utilizado –factura electrónica– permitía el contralor y la verificación de las actividades al punto que fue posteriormente reconocido por el propio ente, mediante la [Res. Gral. A.F.I.P. 4.290/18](#), como un método efectivo para el cumplimiento de sus fines. Tagliaferri Gastón Sebastián s/infracción - Ley 11.683. C.F.A. San Martín, Sala I.

San Martín, 12 de junio de 2019.

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I. Vienen estas actuaciones a conocimiento de la Sala, en virtud del recurso de apelación interpuesto por la asistencia técnica de Gastón Sebastián Tagliaferri, contra el auto que dispuso confirmar parcialmente la resolución oportunamente dictada por la AFIP, imponiéndose la sanción de clausura por dos días, sobre el establecimiento comercial sito en la calle Alvear Nº 260, local 11, de la localidad de Martínez, Provincia de Buenos Aires, explotado por el nombrado (fs. 79/85 vta.).

II. El hecho atribuido a la contribuyente consiste en haber emitido factura electrónica tipo “B” Nº XXX-XXXXXXXXX el 6/2/2018 por \$ 8325,22, sin haberse librado el respectivo comprobante por controlador fiscal, estando obligado a hacerlo. Así, se consideró que el hecho configuraba una infracción a los arts. 1º, 2º, 3º, 4º y 12 de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.561/13 y al art. 3º de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.749/15, constitutiva prima facie de la causal prevista por el inc. a) del art. 40 de la Ley 11.683 (Cfr. acta de inspección de fs. 1).

El ente recaudador consideró que, de conformidad con la actividad desarrollada en el establecimiento comercial inspeccionado, alcanzada por el Cap. C del Anexo I de la Res. Gral. A.F.I.P. 3.561/13 –servicios de viajes y turismo– y por su condición de Responsable Inscripto en el Impuesto al Valor Agregado, la administrada se encontraba obligada a la utilización del equipamiento denominado controlador fiscal, debidamente homologado y dado de alta por ante la AFIP, en orden a los arts. 1º a 4º de la citada reglamentación.

Además, destacó que el art. 11 de la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03 establece que “La documentación emitida y entregada sin cumplir con los requisitos y condiciones establecidos en este título –en tanto no rija para ella una expresa excepción–, será considerada como comprobante no válido para respaldar la operación efectuada ...”.

De conformidad con la normativa citada, estimó que la emisión de un comprobante electrónico, no relevaba al contribuyente de la obligación de utilizar controlador fiscal, equipamiento con el que no contaba por hallarse inoperable desde el 8 de noviembre de 2016.

Por su parte, el magistrado de grado entendió que el reproche se fundaba en la omisión de generar el comprobante respaldatorio correspondiente por “controlador fiscal homologado”, a lo que se encontraba obligado en virtud de la normativa vigente, establecida por el ente regulador.

III. Tal como lo destacó el recurrente, encontrándose las actuaciones en trámite ante el juzgado instructor, fue dictada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, la Res. Gral. A.F.I.P. 4.290/18 que, en lo que aquí interesa, dispone que los responsables inscriptos en el impuesto al valor agregado, “se encuentran obligados a utilizar, en las formas y condiciones establecidas en la Res. Gral. A.F.I.P. 3.561/13, sus modificatorias y complementarias, el equipamiento electrónico denominado ‘Controlador Fiscal’ y/o emitir comprobantes electrónicos originales en los términos de la Res. Gral. A.F.I.P. 4.291/18, para respaldar todas sus operaciones realizadas en el mercado interno ...” (art. 6º); indicando a continuación que “Los sujetos mencionados en el artículo precedente, podrán optar por una de las dos (2) modalidades de emisión de comprobantes mencionada en el mismo, o ambas en forma conjunta, sin necesidad de informar previamente a este Organismo el ejercicio de dicha opción” (art. 7º).

Además, tal como se desprende de los considerandos de dicha resolución, se tuvo en cuenta la necesidad de que esa Administración Federal facilite la consulta y aplicación de las normas vigentes, a través de su ordenamiento y actualización, estimando oportuno reunir en un mismo cuerpo normativo, el avance general de cada modalidad de emisión de comprobantes.

IV. Sentado cuanto precede, corresponde reiterar que el bien jurídico tutelado por el art. 40, inc. a) de la Ley 11.683, es el conjunto de facultades de fiscalización y verificación que posee la Administración Fiscal y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de un determinado número de deberes formales por parte de los contribuyentes.

Sin desconocer los extremos señalados, corresponde analizar si la modificación introducida por la Res. Gral. A.F.I.P. 4.290/18 cae, respecto de la imputación formulada al contribuyente, en el ámbito de aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna y puede considerarse, de conformidad con lo solicitado por la parte, que sobre la base de lo allí dispuesto, cumplió adecuadamente con su obligación.

Debe advertirse que si bien la nueva normativa no implica la desincriminación de la conducta prevista en el art. 40 de la Ley 11.683, establece la posibilidad de optar entre dos sistemas para formalizar las operaciones comerciales ante el ente regulador, con el fin de que éste dé cumplimiento a su tarea de fiscalización y verificación de las actividades.

Así, en cuestiones análogas a la presente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que, en los casos de modificaciones experimentadas por las leyes penales en blanco, como consecuencia de variaciones de la norma extrapenal, debería establecerse si el fin de protección del reglamento que había sido violado se mantenía invariado o si, en cambio, se proponía permitir un espacio de mayor libertad de comportamiento (Fallos: 329:1053).

En función de lo expuesto, indicó que las normas dictadas por la Administración Pública, que ampliaban los plazos para ingresar divisas del exterior, modificaban los tipos penales y, en consecuencia, correspondía aplicar el principio contenido en el art. 2 del Código Penal (CSJN, D.385.XLIV, 28/7/09, “Docuprint S.A.”).

Siguiendo tales lineamientos, se advierte que la modificación introducida por la Res. Gral. A.F.I.P. 4.290/18 amplía las posibilidades a la hora de emisión de documentos respaldatorios de las

operaciones, lo cual conlleva –en palabras del Máximo Tribunal– en un mayor espacio de libertad de comportamiento y autoriza a resolver conforme a la doctrina sentada en los antecedentes citados. En esos términos, estima la Sala que corresponde su aplicación retroactiva, en la medida que dicha reglamentación resulta más beneficiosa para la parte.

Además, no puede dejar de considerarse que, más allá de las argumentaciones de la AFIP en cuanto a que, al momento de comisión del hecho, la actividad económica del contribuyente se fiscalizaba a través del controlador fiscal, lo cierto es que el método utilizado –factura electrónica– permitía el contralor y verificación de las actividades, al punto que fue posteriormente reconocido por el propio ente, mediante la Res. Gral. A.F.I.P. 4.290/18, como un método efectivo para el cumplimiento de sus fines.

Los extremos señalados permiten considerar que debe aplicarse al caso, la regla de la retroactividad de la ley penal más benigna (art. 2 del Código Penal) y, en consecuencia, corresponde revocar la decisión apelada, en cuanto impone la sanción de dos días de clausura sobre el establecimiento comercial sito en la calle Alvear Nº 260, local 11, Martínez, Provincia de Buenos Aires, explotado por Sebastián Gastón Tagliaferri.

Por lo expuesto,

EL

TRIBUNAL

RESUELVE:

Revocar la resolución de fs. 79/81 vta. en cuanto fuera materia de recurso.

Regístrese, notifíquese, hágase saber a la Dirección de Comunicación Pública de la C.S.J.N. (AA. C.S.J.N. 15/13 y Ley 26.856) y devuélvase.

Se deja constancia que el Dr. Juan Pablo Salas no firma la presente por hallarse en uso de licencia.

Fdo.: Marcos Morán y Marcelo Darío Fernández.

Ante mí: Claudia Graciela Blanes (secretaria de Cámara).